

**DECIZIE nr. 1710/11.11.2021**

privind soluționarea contestației formulată de **Societatea X SRL în insolvență**,  
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR\_DGR  
nr. ... /20.09.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Inspecție Fiscală cu adresa nr. ... /16.09.2021, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR\_DGR nr. ... /20.09.2021, asupra contestației formulate de

**Societatea X SRL în insolvență**

**CIF RO ... , înregistrată la ORC sub nr. J35/... /2013**

**cu sediul în comuna ... , sat ... , str. ... , nr. ...., ....., Județul Timiș**

**având sediul ales pentru comunicarea actelor de procedură la S.C.P. ... S.P.R.L. din Timișoara, str. ... , nr. ...., ..., ....., județul Timiș**

înregistrată la registratura AJFP Timiș sub nr. TMG\_REG ... /09.09.2021, la Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Timiș sub nr. TMG\_AIF ... /13.09.2021, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR\_DGR nr. ... /20.09.2021.

Societatea X SRL formulează contestație împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ... /30.07.2021 emisă de AJFP Timiș - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /30.07.2021 (denumit în continuare RIF), solicitând anularea acestora.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei și fiind compusă din:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar aferent unei baze de impozitare în sumă de ... lei, aferentă perioadei 01.01.2016 - 31.12.2018;
- ... lei - impozit pe venitul microîntreprinderilor aferent unei baze de impozitare în sumă de 14.700 lei, aferentă perioadei 01.01.2019 - 31.03.2021;
- ... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar aferentă unei baze de impozitare în sumă de ... lei, aferentă perioadei 01.01.2016 - 31.05.2021.

***Referitor la condiția de procedură privind calitatea persoanei semnatare a contestației***, se rețin următoarele:

Contestația a fost formulată prin lichidatorul judiciar S.C.P. ... S.P.R.L., purtând semnătura acestuia, astfel că structura de soluționare a contestațiilor din cadrul DGRFP Timișoara prin adresa nr. TMR\_DGR ... /30.09.2021 i-a solicitat S.C.P. ... S.P.R.L. actul de numire în procedura insolvenței, în temeiul prevederilor art. 7 și art. 269 din Legea 207/Codul de procedură fiscală.

Cu adresa nr. 616/11.10.2021, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /13.10.2021, a fost depusă la dosarul cauzei Încheierea civilă nr. ... /07.06.2021 pronunțată de Tribunalul Timiș în dosar nr. ... /30/2021 în care se stipulează faptul că X SRL în calitate de debitoare a solicitat „*desemnarea în calitate de administrator judiciar a practicianului în insolvență S.C.P. ... S.P.R.L.*”, instanța desemnându-l administrator judiciar. La dosarul cauzei a fost depus și Procesul verbal al Adunării Generale a Creditorilor încheiat în 16.08.2021 nr. ... /16.08.2021, din care rezultă faptul că „*urmare a voturilor exprimate, cu un procent de 51,8462% din totalul masei credale confirmă administratorul judiciar desemnat de instanță*”.

În consecință, în considerarea celor arătate mai sus, rezultă că în cauză sunt respectate prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (decizia de impunere fiind comunicată petentei, la data de **04.08.2021**, iar contestația fiind depusă la registratura AJFP Timiș la **20.09.2021**).

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269, art. 270 și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată petenta solicită anularea deciziei de impunere atacată care în opinia petentei este netemeinică și nelegală, în filele 1 - 4 redând succint starea de fapt care a condus la stabilirea obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit, impozitul pe veniturile microîntreprinderilor și taxei pe valoarea adăugată.

Începând cu fila 5 petenta prezintă motivele de nelegalitate care în opinia sa conduc la anularea deciziei de impunere contestate, astfel:

Referitor la faptul că organul fiscal a stabilit în sarcina sa un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei**, petenta argumentează distinct următoarele situații de fapt:

1) Cu privire la **deductibilitatea cheltuielilor privind combustibilul**, petenta arată că în perioada verificată a desfășurat activități economice constând în activități de transport rutier, activități de comerț cu agregate balastiere.

Astfel, pentru a justifica toate cheltuielile privind combustibili, petenta consideră că a prezentat toate bonurile fiscale de achiziționare a combustibilului, interpretarea organului fiscal referitoare la necesitatea indicării numărului mijloacelor de transport pentru a putea exercita dreptul de deducere în baza bonurilor fiscale fiind o adăugare la lege.

În susținerea acestui punct de vedere, petenta apreciază că însuși activității sale - transport și comerț, confirmă faptul că aceste cheltuieli au fost angajate exclusiv pentru îndeplinirea obiectului de activitate - obiect de activitate care sub nicio formă nu se poate derula fără consumul de combustibil.

Mai mult, petenta opinează că și în situația în care s-ar putea reține ca fiind adevărate susținerile organului fiscal că „*nu putem justifica cantitatea de combustibil în scopul activității societății*”, în cazul bonurilor de combustibil, dreptul de deducere depinde de utilizarea integrală/ parțială a autovehiculelor utilizate de aceasta în derularea activității firmei.

Astfel, cheltuielile privind combustibilul sunt deductibile integral în situația în care se poate face dovada că autovehiculele societății sunt utilizate exclusiv în scopul activităților economice; în caz contrar, cheltuielile privind combustibilul fiind deductibile în procent de 50%, astfel că „*este nelegală baza suplimentară stabilită de organul fiscal prin aprecierea că aceste cheltuieli privind combustibilul ar fi integral nedeductibile.*”

2) Cu privire la **amortizarea autoturismului Mercedes Benz GLK CDI 4 MATIC**, petenta apreciază că organul fiscal a încălcat dispozițiile articolelor 6, 7, 14 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, art. 298 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, 28 alin. 14 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, în condițiile în care nu au analizat în mod obiectiv toate aspectele relevante, nefiind acordată eficiență criteriului economic raportat la folosirea în concret a autovehiculelor.

Petenta subliniază că atât administratorul societății, cât și angajați din cadrul companiei, s-au ocupat în mod direct de încheierea de contracte pentru vânzarea agregatelor balastiere, această acțiune necesitând deplasare cu autoturismul în interesul economic al societății - aspect care, în opinia sa, se poate demonstra și prin evoluția cifrei de afaceri în anul 2018.

Astfel, petenta precizează că autoturismul a fost folosit de administratorul societății pentru activități concrete de agent de vânzări și achiziții, respectiv prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea contractelor de vânzare, derularea vânzării agregatelor balastiere, asigurarea de servicii postvânzare, monitorizarea clienților, întreținerea bazei de date, întocmirea documentelor, motiv pentru care devin incidente dispozițiile art. 298 alineat 3 litera b) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, coroborat cu punctul 68 alin. 5-7 din HG 1/2016 și art. 28 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal - text care nu limitează amortizarea la suma de 1500 lei/lună, în cuprinsul contestației citând pct. 28 alin. 14 din Legea nr. 227/2015 și pct. 68 din HG nr. 1/2016.

În concluzie, petenta consideră că „se încadrează în situația excepției prevăzute art. 28 alin. 14 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, nefiind aplicabilă limita de 1500 / lună în ceea ce privește amortizarea autoturismului marca Mercedes Benz.”

3) Cu privire la **amortizarea autoturismelor BMW 320 si Audi A6**, petenta reiterează faptul că aceste autoturisme au fost utilizate pentru activități concrete de agent de vânzări și achiziții, respectiv prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea contractelor de vânzare, derularea vânzării agregatelor balastiere, asigurarea de servicii postvânzare, monitorizarea clienților, întreținerea bazei de date, întocmirea documentelor.

Or, în condițiile în care aceste acțiuni concură la obiectul de activitate al societății, implicând necesitatea deplasării cu autoturismele aflate în proprietatea petentei, sens în care cheltuielile cu amortizarea aferentă autoturismului marca BMW 320 și cu leasingul aferent autoturismului Audi A6 sunt, în opinia sa, deductibile.

4) Cu privire la **avansurile nerecuperate**, petenta arată că suma de ... lei înregistrată în evidența sa contabilă cu titlu de avansuri nerecuperate reprezintă avans plătit de societatea X S.R.L. în baza următoarelor facturi fiscale:

- Factură fiscală nr. .../01.06.2016 emisă de societatea... SRL,
- Factură fiscală nr. .../01.07.2016 emisă de societatea... SRL,
- Factură fiscală nr. .../01.09.2016 emisă de societatea... SRL,
- Factură fiscală nr. .../29.12.2017 emisă de societatea ... SRL,

în relațiile comerciale, clienții putând acorda furnizorilor sume de bani cu titlu de avans, în vederea achiziției de bunuri sau servicii. Or, petenta X a avut calitatea de client în relația cu societățile... SRL și... SRL.

Astfel, petenta consideră că având în vedere că deși a achitat avansul stabilit conform facturilor în cauză, serviciile nu au mai fost prestate, astfel că suma de ... lei a fost în mod corect a fost înregistrată în evidențele contabile cu titlul de cheltuieli privind avansuri nerecuperate.

Referitor la faptul că organul fiscal a stabilit în sarcina petentei o **taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei**, petenta argumentează distinct următoarele situații de fapt:

1) Cu privire la **exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru autoturismele marca Mercedes Benz GLK 320 CDI 4 MATIC, BMW 320 și Audi A6**, petenta face trimitere la argumentația prezentată la capitolul privind impozitul pe profit fiind aplicabilă mutatis mutandis care în opinia sa confirmă faptul că autoturismele în discuție au folosit exclusiv desfășurării obiectului de activitate al societății X S.R.L.

Prin urmare, petenta consideră că în mod corect și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă operațiunilor de achiziționare a autoturismelor în sumă de ... lei (pentru autoturismul

marca Mercedes Benz GLK ) și în sumă de ... lei ( pentru autoturismul Audi A6). De altfel, în mod corect, societatea X S.R.L a aplicat măsura de taxare inversă pentru autoturismul marca BMW 320.

**2) Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei** pentru combustibilul achiziționat în perioada 2016 - 2021, petenta arată că raportat la specificul activității sale, respectiv activități de transport rutier și activități de comerț cu agregate balastiere, nu este de acord susținerile echipei de inspecție fiscală referitoare la faptul că achiziția de combustibil nu este destinată utilizării pentru operațiuni taxabile.

Petenta precizează că pentru a justifica toate cheltuielile privind combustibilul a prezentat toate bonurile fiscale de achiziționare a combustibilului, interpretarea organului fiscal referitoare la necesitatea indicării numărului mijloacelor de transport pentru a putea exercita dreptul de deducere în baza bonurilor fiscale fiind o adăugare la lege.

Similar argumentației prezentată la punctul corolar din capitolul impozitului pe profit, petenta consideră că și în situația în care s-ar putea reține ca fiind adevărate susținerile organului fiscal conform cărora petenta nu poate să justifice cantitatea de combustibil în scopul activității sale, punctează faptul că în cazul bonurilor de combustibil, dreptul de deducere depinde de utilizarea integrală/parțială a autovehiculelor deținute de societate în derularea activității firmei.

Astfel, bonurile de combustibil sunt deductibile integral în situația în se poate face dovada ca autovehiculele societății sunt utilizate exclusiv în scopul activităților economice; în caz contrar, bonurile de combustibil sunt deductibile în procent de 50%.

Pe cale de consecință, petenta arată că stabilirea TVA suplimentară „*prin aprecierea că aceste bonuri de combustibil ar fi integral nedeductibile*” este nelegală.

**3) Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei** aferentă facturilor de avans emise de societățile... SRL și... SRL, petenta consideră că a procedat corect și legal prin înregistrarea celor patru facturi de avans în evidența sa contabilă - fapt permis de legea contabilă - având în vedere faptul că în relațiile comerciale, clienții pot acorda furnizorilor sume de bani cu titlu de avans, în vederea achiziției de bunuri sau a primirii de servicii, petenta având calitatea de client în relația cu societățile... SRL și ... SRL, cu consecința posibilității legale a exercitării dreptului de deducere aferent avansului.

În legătură cu obligația fiscală suplimentară în sumă de ... lei reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor, în contestația formulată se regăsesc precizări doar la partea în care este prezentată starea de fapt fiscală astfel cum a fost constatată de organele de inspecție fiscală, respectiv:

*„S-a constatat faptul că în perioada 01.07.2019 - 30.09.2019 subscrisa societate X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă venituri totale în sumă de ... lei pentru care datorează un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei.*

*Motivat de faptul că subscrisa societate am declarat impozit pe venitul microîntreprinderilor în sumă totală de ... lei, organul fiscal a stabilit un impozit suplimentar în sumă de ... lei.”,*

la capitolul privind „*Motive de nelegalitate*” neregăsindu-se nicio precizare.

Pe cale de consecință, în lumina celor precizate, petenta solicită admiterea contestației formulate și anularea Deciziei de impunere nr. F-TM ... și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM... prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată în sumă totală de ... lei.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ... /30.07.2021, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-TM ... /30.07.2021 privind obligațiile fiscale principale aferente

diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în legătură cu impozitul pe profit, impozitul pe venitul microîntreprinderilor și TVA stabilite suplimentar, contestate, constatându-se următoarele:

Inspecția fiscală a fost cuprinsă în programul de activitate al AJFP Timiș - IF - SIFPJ 5 sub nr. ... /01.07.2021, urmare analizei de risc efectuate, conform fișei de risc fiscal nr. ... editata la 25.06.2021 în care a fost constatat un risc fiscal în sumă de ... lei rezultat din neconcordanțe privind achizițiile și livrările de bunuri și servicii efectuate pe teritoriul național declarate în declarațiile cod 394 și din marja de profit scăzută.

Societatea X SRL - IN INSOLVENTA, a intrat în procedura de insolvență la cerere prin încheierea nr. ... /07.06.2021 pronunțată în dosarul Tribunalului Timiș nr. ... /30/2021 și publicată în Buletinul Procedurilor de Insolvență nr. ... /18.06.2021, fiind numit administrator special dl ... , conform PV AGA al X SRL - in insolventa nr. ... /25.06.2021 si Hotărârii Asociatului unic al societății nr. ... /25.06.2021, iar administrator judiciar este numit practicianul în insolvență S.C.P. ... S.P.R.L.

Astfel, inspecția fiscală a avut la bază dispozițiile art. 102 din Legea nr. 85 din 25 iunie 2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

Perioada verificată: 01.01.2016 - 31.12.2018 (pentru impozitul pe profit), 01.01.2019 - 31.03.2021 (impozitul pe venitul microîntreprinderilor) și respectiv 01.01.2016 - 31.03.2021 (pentru taxa pe valoarea adăugată) .

Referitor la **impozitul pe profit**, organele de control au constatat următoarele deficiențe:

1. În perioada 01.01.2016-31.12.2018, petenta a înregistrat în evidența contabilă în contul de cheltuieli 6022 "*Chelt privind combustibilii*", achiziții de combustibil în baza bonurilor fiscale emise în principal de societatea OMV ... SRL, în valoare totală de ... lei, fără ca pe aceste bonuri sa fie indicat și numărul mijloacelor de transport.

Având în vedere că petenta a înregistrat în evidența contabilă și achiziții de combustibil pe bază de facturi fiscale (altele decât cele înregistrate doar în baza bonurilor fiscale), facturi ce sunt justificate cu documente (bonuri de consum, foi de parcurs etc.) întocmite pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au solicitat lămuriri reprezentantului petentei cu privire la necesitatea achiziției de combustibil în baza bonurilor fiscale înregistrate în evidența contabilă (aferentă unei cantități de aproximativ 500.000 litri pentru perioada 2016-2021), precum și justificarea utilizării acestuia în scopul activității economice a societății.

În considerarea răspunsului reprezentantului petentei la întrebarea nr. 1 din nota explicativă din data de 12.07.2021 că „*nu putem justifica cantitatea de combustibil de aproximativ 500.000 litri în scopul activității societății X SRL*”, organele de inspecție fiscală au stabilit că prin înregistrarea pe cheltuielile deductibile a sumei de ... lei (din care suma de ... lei în anul 2016, suma de ... lei în anul 2017 și suma de ... lei în anul 2018), reprezentând cheltuieli cu combustibilii, au fost încălcate prevederile art. 19 și ale art.25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind stabilită o bază impozabilă suplimentară în sumă de ... lei.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, petenta înregistrează în evidența contabilă suma totală de ... lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea autoturismului Mercedes Benz GLK 320 CDI 4 MATIC, în contul 681 „*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*”.

Din verificarea documentelor de evidență contabilă privind mijloacele fixe (fișa mijlocului fix, fișe de cont privind amortizarea lunară a mijloacelor fixe), organele de control au constatat că petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuielile cu amortizarea lunară a autoturismului în sumă de ... lei și a declarat prin declarațiile anuale de impozit pe profit, cheltuieli deductibile fiscal în sumă totală de ... lei ( ... lei/luna x 23 luni), fără să țină cont de prevederile art. 28 alin (14) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care

reglementează o limită în legătură cu deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea la 1.500 lei/lună.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că prin înregistrarea pe cheltuielile deductibile a sumei de ... lei (din care suma de ... lei în anul 2016, suma de ... lei în anul 2017 și suma de ... lei în anul 2018), reprezentând cheltuieli cu amortizarea autoturismelor peste limita sumei deductibile de 1.500 lei/lună, au fost încălcate prevederile art.28 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de ... lei.

3. Din verificările efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.05.2018 - 31.12.2018 petenta înregistrează în evidența contabilă cheltuieli cu **amortizarea** aferentă autoturismului **BMW 320** aflat în proprietatea sa, în sumă totală de ... lei, fără a justifica faptul că acest autoturism a fost utilizat în scopul activității sale economice.

De asemenea, organele de control au constatat că în evidența contabilă a petentei au fost înregistrate cheltuieli cu **chiria** aferentă autoturismului **Audi A6** în baza contractului de leasing operațional încheiat cu societatea ... AG din Austria, în sumă totală de ... lei (în anul 2018).

Conform Notei explicative solicitate administratorului societății, la întrebarea organelor de inspecție fiscală "*Va rugăm precizați dacă pentru autoturismele BMW și AUDI dețineți și puteți prezenta în anexa la prezenta Notă explicativă documente justificative din care să rezulte utilizarea acestor două mijloace de transport din categoria autoturismelor conform prevederilor art.25, alin.1 și art.25, alin.3 lit i), l), m) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv din care să rezulte utilizarea acestora în scopul operațiunilor impozabile, respectiv a operațiunilor taxabile ale societății, în scopul obținerii de venituri impozabile și de TVA colectată, aferente perioadei supuse prezentei inspecții fiscale*", acesta răspunde: "*NU detin și nu pot prezenta documente din care să rezulte utilizarea celor două autoturisme BMW și AUDI în activitatea societății respectiv obținerea de venituri, autoturismele nefiind folosite de angajații societății*".

Conform RIF, potrivit art. 25 alin. (3) lit m) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada verificată, cheltuielile aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, se limitează la un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții. În urma verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că petenta a avut, în perioada verificată, o singură persoană cu funcție de conducere, respectiv dl. ... - administrator și totodată angajat cu contract de muncă.

Pe cale de consecință, având în vedere cele constatate de organele de control raportat la situația în care petenta nu justifică necesitatea utilizării autoturismelor BMW 320 și Audi A6 în scopul desfășurării activității economice, s-a concluzionat că petenta nu îndeplinește condițiile de deductibilitate fiscală pentru cheltuielile aferente celor două autoturisme în sumă totală de ... lei, respectiv cheltuieli cu amortizarea în sumă de ... lei și cheltuieli cu chiria în sumă de ... lei.

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2018 petenta X SRL - IN INSOLVENTA, ... /Timis a înregistrat în evidența contabilă nota contabilă 6... =409 în sumă de ... lei cu explicația „*înregistrare cheltuieli avansuri nerecuperate*”, fără să prezinte documente pentru înregistrarea cheltuielilor deductibile în sumă de ... lei.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție de societatea petentă, echipa de inspecție fiscală a constatat că suma de ... lei reprezintă avansuri facturate de societatea afiliată... SRL, în perioada 01.06.2016 - 01.09.2016, fiind emise facturi de avansuri de către aceasta, respectiv factura nr. .... /01.06.2016, factura nr. ... /01.07.2016 și factura nr. ... /01.09.2016. În anexa nr. 7 la RIF fiind inclusă și factura nr. ... /29.12.2017 emisă de societatea ... SRL, de asemenea afiliată petentei.

Raportat la prevederile art. 25 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, organele de control au solicitat documente prin care petenta să justifice cheltuielile deductibile înregistrate în luna decembrie 2018 în sumă de ... lei, reprezentatul acesteia precizând în scris faptul că „*singurele documente justificative care au fost prezentate și puse la dispoziție au fost facturile fiscale*”.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu îndeplinește condițiile de deductibilitate fiscală prevăzute la art. 25, alin. 1 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, pentru cheltuiala înregistrată în luna decembrie 2018, în sumă totală de ... lei.

Pe cale de consecință, în ceea ce privește impozitul pe profit aferent perioadei verificate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o baza impozabilă în sumă de... lei, din care a fost diminuată pierderea fiscală declarată de petentă pentru perioada verificată în sumă de ... lei, rezultând, la data de 31.12.2018, un profit impozabil impozabil stabilit de control în sumă totală de ... lei, pentru care a fost calculat un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei - fila 8 fin RIF nr. F-TM ... /30.07.2021.

Referitor la **impozitul pe venitul microîntreprinderilor**, organele de control au constatat faptul că în perioada 01.07.2019 - 30.09.2019, petenta înregistrează în evidența contabilă venituri totale în sumă de ... lei, pentru care datorează un impozit pe venitul microîntreprinderilor aferent (în cota de 1%) în sumă de ... lei, însă din petenta înregistrează și declară impozit pe venitul microîntreprinderilor în sumă totală de ... lei.

În consecință, față de impozitul stabilit de societate, inspecția fiscală a procedat la stabilirea unui impozit suplimentar pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei (... lei - ... lei), în considerarea dispozițiilor art. 48 alin (7), art.51 alin.(1) lit.o) și art.53 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu Normele Metodologice de aplicare a acestei legi aprobate prin H.G. nr. 1/2016.

Referitor la **taxa pe valoarea adăugată**, organele de control au identificat următoarele deficiențe:

1. În perioada 2016 - 2018, petenta a înregistrat în evidența contabilă și a declarat prin deconturile de TVA depuse la organul fiscal TVA deductibilă aferentă avansului și ratelor de leasing conform contractului de leasing financiar nr.... /14.10.2016, pentru autoturismul Mercedes Benz GLK 320 CDI 4 MATIC în sumă totală de ... lei, exercitându-și dreptul de deducere a TVA aferentă acestor operațiuni în procent de 100%.

Conform RIF nr. F-TM ... /30.07.2021, a rezultat că petenta nu a prezentat documente (foi de parcurs etc.) din care să rezulte utilizarea acestui autoturism, exclusiv, în scopul activității sale economice, organele de control făcând trimitere la răspunsul reprezentantului petentei de la întrebarea nr. 2 din nota explicativa din data de 12.07.2021 în care s-a specificat că “*Nu putem justifica utilizarea exclusivă în scopul activității societății X a autoturismului marca Mercedes Benz GLK*”.

În consecință, în considerarea prevederilor art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu îndeplinește condițiile de deducere fiscală pentru TVA în sumă de ... lei (... lei x 50%).

2.a) În luna aprilie 2018, petenta a efectuat achiziție intracomunitară de la societatea ... Gmbf din Germania ... , în baza facturii nr. ... /24.04.2018, a unui autoturism marca BMW 320d, în valoare de ... lei, comunicând furnizorului codul de înregistrare în scopuri de TVA, și aplicând astfel măsurile de simplificare (taxare inversă), în conformitate cu prevederile art.326 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, inspecția fiscală a constatat că pentru acest autoturism petenta a procedat la autolichidarea TVA înregistrând TVA deductibilă - TVA colectată, în sumă de ... lei și evidențiind

suma în decontul de TVA, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

Cu ocazia inspecției fiscale, s-a constatat că petenta a avut, în perioada verificată, o singură persoană cu funcție de conducere, respectiv dl. ... .. , administrator și totodată angajat cu contract de muncă. În condițiile în care potrivit legislației în vigoare, cheltuielile aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, se limitează la un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții, raportat la faptul că petenta nu justifică necesitatea și oportunitatea achiziției/folosinței autoturismului, deoarece mai deținea în patrimoniu mijloace de transport, s-a procedat la neacordarea deductibilității fiscale a TVA în sumă de ... lei, potrivit prevederilor art.297, alin. (4), lit.a) din Legea 2207/2015 privind Codul fiscal.

**2.b)** În luna noiembrie 2018, petenta încheie contractul de leasing operațional nr. ... cu societatea ... AG din Austria, cod TVA ... pentru autoturismul Audi A6, petenta aplicând măsurile de simplificare (taxare inversa), în conformitate cu prevederile art.326 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; astfel, pentru acest autoturism petenta a procedat la autolichidarea TVA înregistrând TVA deductibilă = TVA colectată, în sumă de ... lei și a evidențiat suma în decontul de TVA, atât ca taxă colectată, cât și ca taxa deductibilă.

Din verificarea efectuată, precum și din explicațiile date de către dl. ... .. , în calitate de administrator al societății, inspecția fiscală a reliefat că petenta nu justifică necesitatea utilizării autoturismului în cauză, în scopul operațiunilor economice.

Or, în condițiile în care potrivit legislației în vigoare, pentru perioada verificată, cheltuielile aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice se limitează la un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții, iar din verificările efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că petenta a avut, în perioada verificată, o singură persoană cu funcție de conducere, respectiv dl. ... .. - administrator și totodată angajat cu contract de muncă, motiv pentru care s-a procedat la neacordarea deductibilității TVA în sumă de ... lei, potrivit prevederilor art.297 alin. (4) lita) din Legea 2207/2015 privind Codul fiscal deoarece petenta nu justifică necesitatea și oportunitatea achiziției/folosinței autoturismului în considerarea faptului că mai deținea în patrimoniu mijloace de transport.

**2.c)** În perioada 01.01.2016 - 31.03.2021, petenta achiziționează combustibil (motorină) de la mai mulți furnizori (OMV ... , ... , ... etc.) cu bonuri fiscale aferente unor cantități mici de combustibil și achitate în numerar, în sumă totală de ... lei cu o TVA aferentă de ... lei.

Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au stabilit că achiziția de combustibil nu a fost folosită în activitatea societății petente, nefiind destinată utilizării pentru operațiuni taxabile, potrivit prevederilor art.297 alin.(4) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, în condițiile în care nu au fost prezentate echipei de inspecție fiscală alte documente justificative privind scopul achiziției de combustibil, iar prin Nota explicativă dată de administratorul societății, dl. ... .. în data de 12.07.2021, la întrebarea 1 adresată de organele de inspecție fiscală, respectiv *"Având în vedere achiziția de combustibil atât cu facturi (combustibil livrat la parcul auto și consum justificat cu bonuri de consum pentru activitatea curentă a societății), cât și cu bonuri fiscale (fără posibilitatea de a identifica mașinile ce au fost alimentate), vă rugăm să precizați dacă puteți justifica necesitatea achiziției de combustibil (aferenta unei cantități de aproximativ 500.000 litri pentru perioada 2016-2021) ce a fost înregistrată în evidența contabilă în baza bonurilor fiscale?"*, răspunde *"NU putem justifica cantitatea de combustibil de aproximativ 500.000 litri în scopul activității societății X SRL"*.



2.d) Petenta înregistrează în evidența fiscală 3 facturi de la firmele afiliate... SRL (FF.../01.06.2016, FF..../01.07.2016, FF. ... /01.09.2016) și 1 (una) factura de la ... SRL (FF..../29.12.2017), în legătură cu care își exercită dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ... lei; cele 4 facturi au înscris la poziția „denumirea produsului/serviciului” explicația „avans”.

Conform RIF nr. F-TM ... /30.07.2021, a rezultat că în timpul inspecției fiscale, organele de control au solicitat documente prin care petenta să justifice legalitatea exercitării dreptului de deducere a TVA în sumă totală de ... lei, însă reprezentantul petentei nu a prezentat alte documente justificative referitoare la aceste facturi de avans, fapt confirmat prin Nota explicativă dată de administratorul societății, dl ... în data de 12.07.2021, care la întrebarea 3: „Vă rugăm să precizați dacă dețineți și puteți prezenta documente justificative din care să rezulte natura avansurilor facturate de societățile afiliate și care au fost înregistrate pe cont de cheltuieli în evidența contabilă..”, răspunde “singurele documente justificative care au fost prezentate și puse la dispoziție au fost facturile fiscale”.

În consecință, echipa de inspecție fiscală a stabilit că achiziția serviciilor prezentate mai sus nu este destinată utilizării pentru operațiunile taxabile ale societății petente.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA aferentă pct. 2 a) - d), detaliate mai sus, în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei) este fără drept de deducere având în vedere faptul că au fost încălcate prevederile art. 297 alin. (4) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În sinteză, având în vedere cele constatate în legătură cu perioada supusă inspecție fiscală, organele de control au stabilit o TVA nedeductibilă totală (pct. 1 + pct. 2) în sumă de ... lei (... lei + ... lei).

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

#### III.a) Referitor la:

- impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de ... lei reprezentând achiziții de combustibil în baza unor bonuri fiscale, respectiv
- TVA în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de combustibil efectuate în baza unor bonuri fiscale,

*Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli, respectiv cu privire la TVA stabilită suplimentar, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă ca acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/în scopul desfășurării activității, respectiv că sunt în folosul operațiunilor sale taxabile.*

În fapt, în perioada 01.01.2016-31.12.2018, petenta X SRL a înregistrat în evidența sa financiar contabilă, respectiv în contul 6022 “Cheltuieli privind combustibilul”, achiziții de combustibil în baza bonurilor fiscale emise în principal de societatea OMV ... SRL, în valoare totală de ... lei, pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil cu consecința diminuării masei impozabile a profitului și implicit diminuarea impozitului pe profit datorat bugetului de stat.

De asemenea, în perioada 01.01.2016 - 31.03.2021, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de combustibil efectuate în baza unor bonuri fiscale în sumă totală de ... lei, achiziții efectuate de

la diverși furnizori (OMV ... , ... , ... etc.) cu bonuri fiscale aferente unor cantități mici de combustibil și achitate în numerar.

Având în vedere că petenta a înregistrat în evidența contabilă și achiziții de combustibil pe bază de facturi fiscale (altele decât cele înregistrate doar în baza bonurilor fiscale), facturi ce sunt justificate cu documente (bonuri de consum, foi de parcurs etc.) întocmite pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au solicitat lămuriri reprezentantului petentei cu privire la necesitatea achiziției de combustibil în baza bonurilor fiscale înregistrate în evidența financiar contabilă (aferentă unei cantități de aproximativ 500.000 litri pentru perioada 2016-2021), precum și justificarea utilizării acestuia în scopul activității economice a societății, respectiv a operațiunilor sale taxabile.

Conform răspunsului reprezentantului legal al petentei înscris în Nota explicativă din data de 12.07.2021 a rezultat că **„nu putem justifica cantitatea de combustibil de aproximativ 500.000 litri în scopul activității societății X SRL”**.

În considerarea acestui fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta a încălcat prevederile art. 19 și art.25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind o bază impozabilă suplimentară în sumă de ... lei în cazul impozitului pe profit.

De asemenea, în considerarea dispozițiilor art.297 alin.(4) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, s-a stabilit o TVA deductibilă suplimentară în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de combustibil pentru care nu s-au prezentat documente justificative care să confirme utilizarea în folosul activității societății petente, nefiind astfel destinată utilizării operațiunilor sale taxabile.

**În drept, în materia impozitul pe profit**, sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 16 din H.G. nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr. 227/2015, conform căroră:

**„Art. 19 Reguli generale**

**(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.**

**Art. 25 Cheltuieli**

**(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizatiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”**

coroborat cu Normele metodologice aprobate prin HG 1/2016:

**„5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”**

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor este condiționată de necesitatea utilizării acestora în scopul desfășurării activității în vederea

realizării de venituri, necesitate pe care **contribuabilul este dator să o justifice**, iar în categoria cheltuielilor deductibile intră și cheltuielile cu achiziția de combustibil.

Astfel, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii **„în scopul desfășurării activității economice”**.

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

*„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de **document justificativ**.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate **angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.**”*

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, **simpliciter înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile** la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază **documente justificative întocmite potrivit legii**, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune **„în scopul desfășurării activității economice”**.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată**, sunt incidente prevederile art.297 alin. (4) lit.a), respectiv art. 299 alin. 1 lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 297 (...)

*(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;*

ART. 299

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”*

De asemenea, sunt incidente dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„ART. 6 *Exercitarea dreptului de apreciere*

(1) *Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. (...)*

*ART. 7 Rolul activ şi alte reguli de conduită pentru organul fiscal (...)*

(2) *Organul fiscal are obligaţia să examineze starea de fapt în mod obiectiv şi în limitele stabilite de lege, precum şi să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislaţiei fiscale, în îndeplinirea obligaţiilor şi exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din iniţiativa organului fiscal, după caz.”*

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reţine că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate şi pentru prestaţiile de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă **dacă bunurile şi serviciile achiziţionate sunt destinate utilizării în folosul operaţiunilor sale taxabile.**

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informaţiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reţine că detinerea unei facturi care conţine informaţiile obligatorii prevăzute la art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, aplicabile în cauza, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile achiziţionate pe bază de factură sunt destinate utilizării în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operaţiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speţă.

Astfel, se reţine că legiuitorul condiţionează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerinţelor de fond, cât şi a cerinţelor de formă, îndeplinirea cerinţelor de fond reglementând însăşi existenţa dreptului de deducere, iar cele de formă condiţiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reţine că aceste cerinţe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerinţe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

**Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv a susţinerilor părţilor, raportat la normele legale incidente, se reţin următoarele:**

În perioada verificată, societatea petentă a achiziţionat combustibil, prin utilizarea a două metode de achiziţie:

i) pe bază de **facturi fiscale**, în legătură cu care petenta deţine documente justificative de natura bonurilor de consum, foilor de parcurs etc., în legătură cu care organele de inspecţie fiscală nu au avut nicio obiecţie, nefiind stabilite obligaţii fiscale suplimentare;

ii) pe bază de **bonuri fiscale** utilizate pentru achiziţionarea unor cantităţi mici de combustibil, plata efectuându-se în numerar, organele de inspecţie fiscală precizând faptul că pe aceste bonuri nu este indicat numărul mijloacelor de transport - conform documentelor existente la dosarul cauzei petenta deţinând / utilizând mai multe mijloace de transport.

Având în vedere modalitatea diferită de achiziţie a combustibilului, organele de inspecţie fiscală au solicitat lămuriri reprezentantului petentei cu privire la necesitatea achiziţiei de combustibil în baza bonurilor fiscale înregistrate în evidenţa contabilă (aferentă unei cantităţi de aproximativ 500.000 litri pentru perioada 2016-2021), precum şi justificarea utilizării acestuia în scopul activităţii economice a societăţii.

Conform **Notei explicative** date de administratorul societății, dl. ... .. în data de 12.07.2021, la întrebarea 1 adresată de organele de inspecție fiscală, respectiv „*Având în vedere achiziția de combustibil atât cu facturi (combustibil livrat la parcul auto și consum justificat cu bonuri de consum pentru activitatea curentă a societății), cât și cu bonuri fiscale (fără posibilitatea de a identifica mașinile ce au fost alimentate), vă rugăm să precizați dacă puteți justifica necesitatea achiziției de combustibil (aferenta unei cantități de aproximativ 500.000 litri pentru perioada 2016-2021) ce a fost înregistrată în evidența contabilă în baza bonurilor fiscale?*”, reprezentantul petentei a precizat că: **„NU putem justifica cantitatea de combustibil de aproximativ 500.000 litri în scopul activității societății X SRL”**.

În această situație, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea dispozițiilor art. 19 alin. (1) și ale art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare - în cazul impozitului pe profit, rezultând că în mod nejustificat petenta a înregistrat cheltuiala în sumă de ... lei reprezentând achiziții de combustibil în perioada 01.01.2016-31.12.2018 în baza unor bonuri fiscale ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil cu consecința diminuării impozitului pe profit datorat bugetului consolidat al statului.

De asemenea, în mod nejustificat, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de combustibil efectuate în baza unor bonuri fiscale în condițiile în care conform declarației reprezentantului legal al petentei nu poate justifica această achiziție de combustibil ca fiind în folosul operațiunilor sale taxabile, astfel că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea dispozițiilor art.297, alin.(4) lit.a), respectiv art. 299 alin. 1 lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, refuzând petentei exercitarea posibilității de exercitare a dreptului de deducere a TVA în sumă totală de ... lei aferentă perioadei 01.01.2016 - 31.03.2021.

Referitor la argumentele petentei din contestația formulată, în legătură cu aceste capete de cerere, se rețin următoarele:

În primul rând, subliniem faptul că petenta nu depune în probațiune niciun mijloc de probă nou, deși legiuitorul îi conferă în mod expres acest drept, această posibilitate fiind reglementată la art. 276 alin. (1) teza întâi, respectiv „*Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei.*”.

Mai mult, din analiza argumentației petentei în legătură cu achizițiile de combustibil în baza bonurilor fiscale, rezultă că petenta încearcă să denatureze starea de fapt fiscală în condițiile în care:

- motivul principal care a condus la considerarea cheltuielilor în sumă de ... lei drept nedeductibile la masa profitului impozabil, respectiv la neacordarea dreptului de deducere a a TVA în sumă de ... lei, este faptul că petenta nu a demonstrat cu documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală faptul că aceste achiziții au fost efectuate "*în scopul desfășurării activității economice*" - conform art. 25 alin. 1 Cod fiscal, respectiv că au fost utilizate "*în folosul operațiunilor sale taxabile*" - conform art.297, alin.(4) lit.a), respectiv art. 299 alin. 1 lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal;

- susținerea petentei că cerința de a înscrie pe bonurile fiscale numărul mijloacelor de transport pentru a putea exercita dreptul de deducere în baza bonurilor fiscale reprezintă o "*adăugare la lege*" nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care așa cum rezultă din cuprinsul RIF nr. F-TM ... /30.07.2021, temeiul de drept avut în vedere de organele de control este art. 25 alin. 1 Cod fiscal - în cazul impozitului pe profit și art.297 alin.(4) lit.a) Cod fiscal - în cazul TVA, care coroborate cu dispozițiile legislației contabile, instituie în sarcina persoanei care pretinde exercitarea dreptului de deducere, obligația de a demonstra respectarea sintagmelor "*în scopul desfășurării activității economice*" , respectiv

**"în folosul operațiunilor sale taxabile"**, obligație care nu a fost respectată de petentă nici în timpul inspecției fiscale, nici cu ocazia depunerii contestației;

- aprecierea petentei că prin însuși activitățile sale - transport și comerț, este confirmat faptul că aceste cheltuieli au fost angajate exclusiv pentru îndeplinirea obiectului de activitate - obiect de activitate care sub nicio formă nu se poate derula fără consumul de combustibil, nu are nicio relevanță în lipsa unor mijloace de probă, cu atât mai mult cu cât însuși petenta a adoptat și un alt mod de lucru, respectiv de înregistrare în evidența sa financiar - contabilă pe bază de facturi fiscale în legătură cu care, așa cum au constatat organele de control cu ocazia inspecției fiscale, petenta deține documente justificative de natura bonurilor de consum, foilor de parcurs etc., motiv pentru care aferent acestora nu au stabilite obligații fiscale suplimentare;

- or, deși prin contestația depusă, petenta afirmă că a utilizat acest combustibil pentru activitatea economică a societății, fiind utilizate în special de agenții de vânzări, nu înțelege să depună în susținere documente justificative în baza cărora să facă dovada celor afirmat.

Astfel, se reține că atât timp cât în timpul inspecției fiscale, cu ocazia discuției finale sau în susținerea contestației societatea nu a prezentat documentele solicitate, arătând prin Nota explicativă că **„NU putem justifica cantitatea de combustibil de aproximativ 500.000 litri în scopul activității societății X SRL”**, petenta ignoră prevederile legii fiscale din România, respectiv prevederile referitoare la sarcina probei de la art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*”(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

De asemenea, potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia, **cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”**, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 249 Sarcina probei*

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

*Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă*

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege.”*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, aceea că sarcina probei revine contestatarei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În ceea ce privește afirmațiile petentei conform cărora **"cheltuielile privind combustibilul sunt deductibile integral în situația în care se poate face dovada că autovehiculele societății sunt utilizate exclusiv în scopul activităților economice, în caz contrar, cheltuielile privind combustibilul fiind deductibile în procent de 50%"**, sunt incidente reținerile din Hotărârea civilă nr.... /07.06.2021 pronunțată de Tribunalului București, potrivit cărora:

„Astfel, Tribunalul constată faptul că un vehicul poate face din patrimoniul persoanei juridice, fiind inclus în categoria activelor corporale, însă nu orice bun din patrimoniul societății este și un bun destinat realizării activității economice, un bun proprietatea persoanei juridice poate fi utilizat și în scopuri private, pentru uzul personal al persoanei fizice.

Tribunalul constata faptul că pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta achiziției intracomunitare de bunuri, conform prevederilor art.298 alin.1 Cod fiscal, este necesar ca în toate situațiile vehiculul să fie utilizat în scopul activității economice, (...)

De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în timp ce operațiunea taxabila este o operațiune asupra careia se stabileste taxa pe valoarea adăugată.

Curtea de Justiție a mai precizat faptul că activitățile neeconomice nu intra în sfera de aplicare a directivei, intrucât regimul deducerilor stabilit de directiva se refera la ansamblul activitatilor economice ale unei persoane impozabile, indiferent de scopul și de rezultatele acestor activități, cu condiția ca, în principiu, activitățile mentionate să fie ele insele supuse platii TVA-ului.

Tribunalul constata faptul că în situația în care un bun din patrimoniul societății este utilizat exclusiv pentru uzul personal, anume pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, fără a fi utilizat și în scopul desfășurării economice, atunci persoana impozabila nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată nici în cota de 100% și nici în cota de 50%, intrucât în aceasta situație achiziția nu este destinata utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Tribunalul constată faptul că pct.68 din Titlul VII, Capitolul X, Secțiunea a 2-a din Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal din 06.01.2016 prevede expres și utilizează noțiunile de «a fi utilizate», «utilizarea», «deplasari», «utilizate de angajator pentru transportul angajatilor», ceea ce denotă timpul trecut al verbelor și indica efectivă utilizare a vehiculului, transportul efectiv cu ajutorul acestui vehicul, care a avut loc anterior cererii de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul nefolosind expresia «sa poată fi utilizat» sau «destinat a fi utilizat» sau «care va fi utilizat»”.

Totodată, susținerea petentei că achizițiile de combustibil efectuate în baza unor bonuri fiscale au fost pentru autoturismele proprietatea sau deținute de aceasta, respectiv pentru activitatea firmei - nedemonstrată prin niciun mijloc de probă - deci, în interesul desfășurării activității nu poate fi reținut oricum în soluționarea favorabilă a cauzei avand în vedere că limitarea specială a dreptului de deducere (50%) prevăzută de Codul fiscal, vizează tocmai acele autoturisme folosite în interesul activității taxabile, cu excepțiile enumerate în textul articolului; altminteri, în măsura în care autoturismele nu sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale contribuabililor plătitori de taxă, nici nu era nevoie de o limitare specială a dreptului de deducere, fiind suficiente reglementările deja existente de la art. 25 alin. (1), respectiv art. 277 alin. (4) lit. a Cod fiscal.

Precizăm că și jurisprudența constantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene, este în sensul celor arătate anterior, astfel:

În jurisprudența Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a reținut în mod constat că evenimentul generator al taxei, al exigibilității și al posibilității de deducere a acesteia este legat de efectivă livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor (Hotărârea din 26 mai 2005, Antonio Jorge, C-536/03, Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel Gmb H, C-152/02). O persoană înregistrată în scopuri de T.V.A. are dreptul la deducere în măsura în care intenția de a

desfășura activitatea economică generatoare de operațiuni taxabile este susținută de dovezi obiective, din care rezultă că **achizițiile sunt destinate a fi utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.**

În cauza C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că **distincția** dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este **inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA**, iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce a fost exercitat de către persoana impozabilă, în acest sens, s-a avut în vedere că, legislația comunitară recunoaște statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să-și stabilească acest drept.

De asemenea, în cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa și în cauza C-268/83 Rompelman, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că este **obligația persoanei care solicită deducerea** taxei pe valoarea adăugată să **demonstreze** că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, deoarece dispozițiile art.4 din Directiva 112/2006/CE nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura o activitate economică în scopul realizării de operațiuni taxabile. Mai mult decât atât, s-a considerat că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Din cuprinsul art.168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată rezultă că, pentru a beneficia de dreptul de deducere, este necesar, pe de parte, ca persoana interesată să fie persoană impozabilă în sensul acestei directive și, pe de altă parte, ca bunurile și serviciile în cauză să **fie utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile**, iar potrivit dispozițiilor art.9 alin.(l) din directiva menționată, noțiunea de persoană impozabilă este definită în raport cu noțiunea de activitate economică pentru care se recunoaște dreptul de deducere, chiar dacă bunurile achiziționate nu sunt utilizate imediat pentru această activitate, dacă însă este confirmată de elemente obiective intenția că investițiile s-au efectuat în considerarea de operațiuni care dau naștere dreptului de deducere, astfel cum s-a statuat în jurisprudența comunitară (Hotărârea din 3 martie 2005, Hotărârea din 29 noiembrie 2012 dată de SC G.V.M. SRL).

Se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și chiar dacă justificarea exercitării dreptului de deducere nu presupune obținerea efectivă de venituri din operațiuni taxabile. Se consideră că activitatea economică este începută din momentul în care persoana impozabilă intenționează să desfășoare o astfel de activitate, sub condiția ca persoana respectivă să prezinte dovezi obiective care să-i susțină intenția de a desfășura activități cu drept de deducere.

CJUE a reținut că principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (Hotărârea din 30 septembrie 2010. Uszodaepito, C 392/09. punctul 39; Hotărârea din 8 mai 2008. Ecotrade, C 95/07 și C 96/07. Rep., p. I 3457, punctul 63).

Astfel coroborând acest raționament logic - legal cu starea de fapt fiscală - susținerea că din Nota explicativă că **„NU putem justifica cantitatea de combustibil de aproximativ 500.000 litri în scopul activității societății X SRL”** confirmată în mod direct de imposibilitatea prezentării unor documente justificative de natura celor prevăzute de Codul de procedură fiscală, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit nedeductibilitatea cheltuielilor în sumă de ... lei la calculul profitului impozabil, conform art. 19



alin. (1) și ale art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv au refuzat petentei exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă totală de ... lei, conform art.297 alin. (4) lit.a), respectiv art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM ... /30.07.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /30.07.2021 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timișoara, în legătură cu **impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de ... lei** reprezentând achiziții de combustibil în baza unor bonuri fiscale, respectiv **TVA în sumă de ... lei** aferentă achizițiilor de combustibil efectuate în perioada 01.01.2016 - 31.03.2021.

### III.b) Referitor la:

- **impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de ... lei, reprezentând amortizarea autoturismului Mercedes Benz GLK CDI 4 MATIC** peste limita de de 1500 lei/lună prevăzută de art. 28 alin (14) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările,

- **TVA în sumă de ... lei aferentă avansului și ratelor de leasing pentru autoturismul Mercedes Benz GLK 320 CDI 4 MATIC**, stabilită suplimentar de echipa de inspecție fiscală urmare aplicării limitării speciale a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, *cauza supusă soluționării DGRFP Timișoara este dacă organele de inspecție fiscală au procedat în mod corect și legal, în condițiile în care amortizarea autoturismului Mercedes Benz GLK CDI 4 MATIC a fost peste limita de de 1500 lei/lună prevăzută de art. 28 alin. (14) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările, iar petenta și-a exercitat dreptul de deducere aferent achiziției fără aplicarea limitării speciale a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deși nu justifică cu documente faptul că acest vehicul a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice.*

În fapt, societatea a achiziționat în sistem leasing, un autovehicul marca Mercedes Benz GLK CDI 4 MATIC, înregistrând în evidența contabilă suma totală de ... lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea acestuia, în contul 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”.

Din verificarea documentelor de evidență contabilă privind mijloacele fixe (fișa mijlocului fix, fișe de cont privind amortizarea lunară a mijloacelor fixe), organele de control au constatat faptul că petenta a înregistrat în evidența contabilă, cheltuielile cu amortizarea lunară a autoturismului în sumă de ... lei și a declarat prin declarațiile anuale de impozit pe profit, cheltuieli deductibile fiscal în sumă totală de ... lei ( ... lei/lună x 23 luni), fără să țină cont de prevederile art. 28 alin (14) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează o limită în legătură cu deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea la 1.500 lei/lună.

În consecință, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea art.28 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de ... lei, stabilind o bază suplimentară în sumă totală de ... lei (din care suma de ... lei în anul 2016, suma de ... lei în anul 2017 și suma de ... lei în anul 2018) reprezentând cheltuieli cu amortizarea autoturismelor peste limita sumei deductibile de 1.500 lei/lună.

De asemenea, petenta a înregistrat în evidența contabilă și a declarat prin deconturile de TVA depuse la autoritatea fiscală, TVA deductibilă aferentă avansului și ratelor de leasing conform contractului de leasing financiar nr.... /14.10.2016, pentru autoturismul Mercedes Benz GLK 320

CDI 4 MATIC în sumă totală de ... lei, exercitându-și dreptul de deducere a TVA aferentă acestor operațiuni în procent de 100%.

Cu ocazia inspecției fiscale, organele de control au constatat că petenta nu poate justifica utilizarea exclusivă a acestui autoturism pentru activitatea firmei, reprezentantul petentei arătând în Nota explicativă că *“Nu putem justifica utilizarea exclusivă în scopul activității societății X a autoturismului marca Mercedes Benz GLK”* - răspunsul la întrebarea 2.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, stabilind că petenta nu îndeplinește condițiile de deducere fiscală pentru TVA în sumă de ... lei (... lei x 50%).

Prin contestația formulată, petenta arată că, organele de inspecție fiscală nu au analizat în mod obiectiv toate aspectele relevante, nefiind acordată eficiență criteriului economic raportat la folosirea în concret a autovehiculelor; în opinia sa, cheltuielile trebuiau să fie considerate de organele de inspecție fiscală deductibile în proporție de 100%, și nu doar în procent de 50%, iar cheltuielile cu amortizarea acestuia trebuiau deduse integral și nu doar în limita a 1.500 lei/lună, întrucât, atât administratorul societății, cât și angajați din cadrul companiei, s-au ocupat în mod direct de încheierea de contracte pentru vânzarea agregatelor balastiere, activitate ce presupune utilizarea autoturismului.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 25 alin. (3) lit. l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 16 din H.G. nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr. 227/2015, conform cărora:

*„Art. 19 Reguli generale*

*(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.*

*Art. 25 Cheltuieli*

*(...)(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*l) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

*1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;*

*2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;*

*3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;*

*4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;*

*5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.”*

Norma metodologică de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal aprobată prin HG 1/2016:

„16. (1) În sensul prevederilor art. 25 alin. (3) lit. l) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, sunt cele prevăzute la pct. 68 din normele metodologice date în aplicarea art. 298 al titlului VII "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal.

(2) Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul rezultatului fiscal, se efectuează pe baza documentelor financiar-contabile și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(3) În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării altor contracte decât cele de leasing. În cazul cheltuielilor reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente datoriiilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil/rezultatul fiscal se determină ca diferență între venituri și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. De asemenea, conform prevederilor Codului fiscal, în cazul autovehiculelor cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, pentru cheltuielile cu achiziția combustibilului, a pieselor de schimb și a altor cheltuieli necesare funcționării, a fost limitat la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, acest drept fiind nelimitat în cazul în care vehiculele respective sunt utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege și în cazul celor utilizate exclusiv în scopul activității economice, fiind **OBLIGAȚIA** persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii cheltuielilor și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În ceea ce privește amortizarea, sunt incidente prevederile art. 25 alin. (3) lit. i) și art. 28 alin. (14) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 25 Cheltuieli [...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: [...]

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 28;

ART. 28 Amortizarea fiscală [...]

(14) Prin excepție de la prevederile art. 7 pct. 44 și 45, pentru mijloacele de transport de persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, astfel cum sunt definite în Reglementările privind o... ogarea de tip și eliberarea cărții de identitate a vehiculelor rutiere, precum și o...

ogarea de tip a produselor utilizate la acestea - RNTR 2, aprobate prin Ordinul ministrului lucrărilor publice, transporturilor și locuinței nr. 211/2003, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, pentru fiecare, în limita a 1.500 lei/lună. Pentru aceste mijloace de transport nu se aplică prevederile alin. (12) lit. h). Sunt exceptate situațiile în care mijloacele de transport respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) *vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;*

b) *vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții, precum și pentru test drive și pentru demonstrații;*

c) *vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;*

d) *vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închiriere către alte persoane, transmiterea dreptului de folosință, în cadrul contractelor de leasing operațional sau pentru instruire de către școlile de șoferi.”*

Conform acestor prevederi legale, pentru mijloace de transport de persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, pentru fiecare mijloc de transport, în limita a 1.500 lei/lună. Astfel, valoarea care excede nivelului de deductibilitate este nedeductibilă la calculul rezultatului fiscal, cu excepțiile exprese enumerate de legiuitor.

**În materia TVA, sunt incidente prevederile art. 298 alin. (1), (3) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, se arată:**

*“ART. 298 - Limitări speciale ale dreptului de deducere*

*(1) Prin excepție de la prevederile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate **exclusiv în scopul activității economice**.(...)*

*(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:*

*(...) b) **vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;**”*

Potrivit prevederilor pct.68 alin.(2)-(7) din HG nr.1/2016 privind normele de aplicare a Codului fiscal:

*“(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei.*

*Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și***

să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(...)(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal.(...) Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal.

(5) În cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. b) - f) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și taxa aferentă cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei, utilizarea acestora și pentru uz personal fiind considerată neglijabilă cu excepția situației în care se poate face dovada unei practici abuzive (...).

(6) În scopul aplicării art. 298 alin. (3) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...) b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Exercitarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 298 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări;

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 298 alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin.(2), în cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.”

Din prevederile legale antecitate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile și că utilizarea numai în scopul activității economice a unui vehicul, dă dreptul la deducerea integrală a taxei, DAR trebuie dovedită de către persoana impozabilă prin deținerea documentelor prevăzute de dispozițiile legale pentru deducerea taxei și prin întocmirea foii de parcurs care să conțină informațiile necesare (categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs etc.).

Conform normelor metodologice mai sus citate, dacă un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, fiind utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cheltuielilor legate de utilizarea acestuia.

Potrivit prevederilor legale anterior citate, vehiculele utilizate de agenții de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. De asemenea, legiuitorul a prevăzut expres că exercitarea dreptului de deducere în conformitate se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că în perioada 2016 - 2018, **petenta a dedus integral cheltuielile cu amortizarea autoturismului Mercedes Benz GLK CDI 4 MATIC, amortizarea lunară înregistrată fiind în sumă de ... lei.**

Întrucât nu au fost prezentate documente din care să reiasă că autoturismul a fost utilizat **exclusiv** în scopul obținerii de venituri impozabile/operațiunii taxabile, organele de inspecție fiscală au limitat deductibilitatea acestor cheltuieli și TVA aferentă la 50%, iar cheltuielile cu amortizarea în limita a 1.500 lei/lună.

Învederăm că petenta **nu a depus** nici în timpul inspecției fiscale, nici în procedura administrativă de soluționare a contestației, **niciun mijloc de probă** care să demonstreze **utilizarea exclusivă** a autoturismului Mercedes Benz GLK CDI 4 MATIC în scopul obținerii de venituri impozabile/operațiunii taxabile. Mai mult, prin Nota explicativă luată administratorului petentei se confirmă imposibilitatea justificării utilizării exclusive a autoturismului, răspunsul la întrebarea 2 fiind că "**Nu putem justifica utilizarea exclusivă în scopul activității societății X a autoturismului marca Mercedes Benz GLK**".

Așa cum am precizat, petenta nu a înțeles să depună în probațiune foi de parcurs, însoțite de ordine de deplasare, întocmite pentru perioada 2016-2018, pentru autoturismul mai sus menționat, condus de administratorul societății, care să cuprindă informațiile minimale prevăzute de Codul fiscal (categoria de vehicul utilizat, kilometrii parcurși, locul deplasării etc). De asemenea, petenta avea posibilitatea să depună, spre exemplu, fișa postului privind activitatea administratorului societății, respectiv a altei persoane fizice care a utilizat autoturismul în cauză, identificându-se activități care să implice utilizarea autoturismului în beneficiul firmei, contract individual de muncă înregistrat la autoritatea competentă care să conțină clauze care implică folosirea autoturismului/ limitele utilizării acestuia etc.

Subliniem că din verificările organelor de inspecție fiscală a rezultat că **petenta nu are și nu a avut angajat niciun agent de vânzări și/sau achiziții în toată perioada verificată**, fapt care rezultă din Registrul de evidență al salariaților (**REVISAL**) aferent societății. În această situație, întreaga motivație a petentei bazată pe faptul că se încadrează în excepția de la art. 28 alin. (14) lit. b), respectiv "**vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;**" nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației.

Astfel, se reține că atât timp cât în timpul inspecției fiscale, cu ocazia discuției finale sau în susținerea contestației societatea nu a prezentat documentele solicitate și motivele pentru care nu a ținut cont de limitarea dreptului de deducere, societatea ignoră prevederile legii fiscale din România, respectiv prevederile referitoare la sarcina probei de la art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*”(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

De asemenea, potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia, **cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o**

dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege.”*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, aceea că sarcina probei revine contestatarei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Pe cale de consecință, în condițiile în care așa cum rezultă din cele ce preced, petenta **nu a prezentat niciun document justificativ** de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală **care să demonstreze:**

i) utilizarea **exclusivă** a autoturismului în scopul activității sale economice sau

ii) încadrarea autoturismului în sintagma "*vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții*", raportat la faptul că atât legiuitorul național, cât și cel european instituie în sarcina **persoanei impozabile obligația de a demonstra că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, pretențiile petentei nu au nicio bază legală aplicabilă stării de fapt fiscale.

Pe cale de consecință, în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de **X SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM ... /30.07.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /30.07.2021 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timișoara, în legătură cu **impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de ... lei** reprezentând amortizarea autoturismului Mercedes Benz GLK CDI 4 MATIC, respectiv **TVA în sumă de ... lei** aferentă avansului și ratelor de leasing pentru autoturismul Mercedes Benz GLK 320 CDI 4 MATIC stabilită prin aplicarea limitării speciale a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

III.c) Referitor la:

- **impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă totală de ... lei**, din care cheltuieli cu amortizarea autoturismului **BMW 320** aflat în proprietatea sa, în sumă de ... lei și cheltuielilor cu chiria aferentă autoturismului **Audi A6**, în sumă totală de ... lei, și

- **TVA în sumă de ... lei** aferentă achiziției intracomunitare a autoturismului **BMW 320**, respectiv ... lei aferentă contractului de leasing operațional nr. ... cu

societatea ... AG din Austria,

*Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli, respectiv cu privire la TVA stabilită suplimentar, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă ca acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/în scopul desfășurării activității, respectiv că sunt în folosul operațiunilor sale taxabile.*

În fapt, în perioada 01.05.2018 - 31.12.2018, petenta înregistrează în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea aferentă autoturismului **BMW 320** aflat în proprietatea sa, în sumă totală de ... lei, pentru acest autoturism petenta procedând la autolichidarea TVA înregistrând TVA deductibilă - TVA colectată, în sumă de ... lei și evidențind suma în decontul de TVA, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

De asemenea, petenta a înregistrat cheltuieli cu **chiria** aferentă autoturismului **Audi A6** în baza contractului de leasing operațional încheiat cu societatea ... AG din Austria, în sumă totală de ... lei (în anul 2018), aplicând măsurile de simplificare (taxare inversa), suma de ... lei fiind evidențiată în decontul de TVA, atât ca taxă colectată, cât și ca taxa deductibilă.

Având în vedere că urmare Notei explicative solicitate administratorului societății, la întrebarea organelor de inspecție fiscală *"Va rugăm precizați dacă pentru autoturismele BMW și AUDI dețineți și puteți prezenta în anexa la prezenta Notă explicativă documente justificative din care să rezulte utilizarea acestor două mijloace de transport din categoria autoturismelor conform prevederilor art.25, alin.1 și art.25, alin.3 lit i), l), m) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv din care să rezulte utilizarea acestora în scopul operațiunilor impozabile, respectiv a operațiunilor taxabile ale societății, în scopul obținerii de venituri impozabile și de TVA colectată, aferente perioadei supuse prezentei inspecții fiscale"*, acesta răspunde: **"NU dețin și nu pot prezenta documente din care să rezulte utilizarea celor două autoturisme BMW și AUDI în activitatea societății respectiv obținerea de venituri, autoturismele nefiind folosite de angajații societății"**, organele de inspecție fiscală raportat la art. 25 alin. (3) lit m) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în considerarea faptului că în perioada verificată, petenta a avut o singură persoană cu funcție de conducere, respectiv dl. ... - administrator și totodată angajat cu contract de muncă, au stabilit că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate fiscală pentru cheltuielile aferente celor două autoturisme în sumă totală de ... lei, respectiv cheltuieli cu amortizarea în sumă de ... lei și cheltuieli cu chiria în sumă de ... lei.

De asemenea, organele de control au procedat la neacordarea deductibilității fiscale a TVA în sumă de ... lei aferentă achiziției intracomunitare a autoturismului marca BMW 320d, respectiv a TVA în sumă de ... lei aferentă contractului de leasing operațional nr. ... cu societatea ... AG din Austria, pentru autoturismul Audi A6, în considerarea dispozițiilor art.297, alin.(4), lit.a) din Legea 2207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, petenta aceste autoturisme au fost utilizate pentru activități concrete de agent de vânzări și achiziții, respectiv prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea contractelor de vânzare, derularea vânzării agregatelor balastiere, asigurarea de servicii postvânzare, monitorizarea clienților, întreținerea bazei de date, întocmirea documentelor.

Or, în condițiile în care aceste acțiuni concură la obiectul de activitate al societății, implicând necesitatea deplasării cu autoturismele aflate în proprietatea petentei, sens în care cheltuielile cu amortizarea aferentă autoturismului marca BMW 320 și cu leasingul aferent autoturismului Audi A6 sunt, în opinia sa, deductibile. Aceleași argumente, dându-i dreptul în opinia sa, și la exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă.



În drept, în materia impozitului pe profit, sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 25 alin. (1), art. 25 alin. (3) lit m) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 16 din H.G. nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr. 227/2015, conform cărora:

„Art. 19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

Art. 25 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: (...)

l) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea în cazul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriiilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente;

m) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat potrivit lit. l) la un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.”

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor este condiționată de necesitatea utilizării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice, iar în categoria cheltuielilor cu deductibilitate limitată intrând și cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, respectiv cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, **deductibile limitat**

potrivit lit. l) la un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții (de conducere și de administrare).

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile art.297, alin.(4) lit.a), respectiv art. 299 alin. 1 lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 297 (...)

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

Așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei petenta deține în proprietate sau în folosință mai multe autoturisme, organului competent în soluționarea contestației reținând faptul că organele de inspecție fiscală au acordat deductibilitatea limitată a cheltuielilor în cazul autovehiculului Mercedes Benz GLK 320 CDI 4 MATIC, inclusiv pentru TVA aferentă avansului și ratelor de leasing stabilită prin aplicarea limitării speciale (50%) a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, rezultă că în cadrul firmei persoana cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, respectiv dl. ... .. , administrator și totodată angajat cu contract de muncă, beneficia de utilizarea unui autoturism (Mercedes Benz GLK 320 CDI 4 MATIC), situație în care, în lipsa altor persoane cu atribuții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, nu putea beneficia, ca efect final, de diminuarea obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit și a TVA, în condițiile în care regula instituită de legiuitor este un om - un autoturism, nu un om - mai multe autoturisme.

În plus, din însăși declarația reprezentantului petentei dată în timpul inspecției fiscale, rezultă că "**autoturismele nefiind folosite de angajații societății**". Faptul că petenta prin contestația formulată încearcă să inducă organului competent în soluționarea contestației o altă stare de fapt fiscală, respectiv faptul că aceste autoturisme au fost utilizate pentru activități concrete de agent de vânzări și achiziții, fără să probeze cu vreun mijloc de probă, nu are nicio relevanță în condițiile în care ignoră prevederile legii speciale care reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale (art. 73 alin. 1 Cod procedură fiscală), precum și ale legii generale art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare - citate la punctele anterioare, pretențiile sale nefiind dovedite.

În legătură cu faptul că organele de control nu au acordat deductibilitatea limitată a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, **facem trimitere la argumetația prezentată la pct. III.a) și III.b) ale prezentei fiind valabilă mutatis mutandis, reluarea întregii motivații apărând ca redundantă.**

Suplimentar de cele precizate supra, vom face trimitere la **cauza C-249/17 a C.J.U.E.** care a statuat faptul că în ceea ce privește dreptul de deducere, rezultă din articolul 17 din A șasea directivă că, în măsura în care persoana impozabilă, acționând ca atare **în momentul în care dobândește un bun sau primește un serviciu**, utilizează acest bun sau acest serviciu în scopul operațiunilor sale taxabile, ea este autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul respectiv sau pentru serviciul respectiv. A mai precizat Curtea că potrivit articolului 10 alineatul 2 primul paragraf al articolului 17 din A șasea directivă, **acest drept de deducere ia naștere la momentul în care taxa devine exigibilă**, cu alte cuvinte **la momentul livrării bunului sau la momentul la care este efectuată prestarea de servicii.**

Problema de fapt care trebuie apreciată ținându-se cont de toate datele speței, o reprezintă și natura bunului vizat și perioada dintre dobândirea acestuia și utilizarea sa în scopul desfășurării activităților economice ale persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea Bakcsi, citată anterior, punctul 29) și revine instanței de trimitere, dacă este cazul, sarcina de a aprecia dacă **autovehiculul** închiriat printr-un contract de leasing a **fost afectat patrimoniului întreprinderii** și de a stabili întinderea dreptului la deducere de care aceasta poate să beneficieze în ipoteza în care acest bun nu a fost decât în parte afectat patrimoniului profesional al acesteia.

Potrivit art.185 Cod civil orice persoană juridică trebuie să aibă o organizare de sine stătătoare și un patrimoniu propriu, afectat realizării unui anumit scop licit și moral, în acord cu interesul general, conform reglementărilor contabile o entitate trebuind să clasifice activele de explorare și evaluare drept active corporale sau necorporale conform naturii activelor dobândite, aplicând în mod consecvent această clasificare; unele active recunoscute sunt tratate drept active necorporale (de exemplu, drepturile de forare), în timp ce altele sunt corporale (de exemplu, vehiculele și instalațiile de forare).

Astfel un vehicul poate face parte din patrimoniul persoanei juridice, fiind inclus în categoria activelor corporale, însă **nu orice bun din patrimoniul societății este și un bun destinat realizării activității economice**, un bun proprietatea persoanei juridice poate fi utilizat și în scopuri private, pentru uzul personal al persoanei fizice - petenta nedemonstrând utilizarea exclusivă a autoturismului pentru activitatea sa economică.

Pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.298 alin.1 Cod fiscal, este necesar ca în toate situațiile vehiculul să fie utilizat în scopul activității economice. În cazurile prevăzute de pct.68 alin.2 din Titlul VII Capitolul X, Secțiunea a 2-a din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal vehiculul să fie utilizate **exclusiv** în scopul activității economice, iar în cazul prevăzut de pct.68 alin. 4 din același act normativ vehiculul să fie utilizat atât în scopul activității economice, cât și utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal.

Astfel, în toate situațiile vehiculul trebuie să fie utilizat în scopul activității economice, iar în situația prevăzută de pct.68 alin.4 din norme, în plus, adițional, să fie utilizat și pentru uzul personal.

De asemenea, în plus față de condițiile prevăzute de art.298 alin.1 Cod fiscal și de pct.68 din Titlul VII, Capitolul X. Secțiunea a 2-a din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, anume **vehiculul să fie utilizat exclusiv** în scopul activității economice/utilizat **atât în scopul activității economice, cât și utilizat** ocazional sau de o manieră continuă **și pentru uz personal**, este necesară îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.297 alin.1 Cod fiscal și art.299 Cod fiscal, **achiziția este destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile și deținerea unei facturi** emisă în conformitate cu prevederile art.319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare.

Se constată că și în situația prevăzută de pct.68 alin.4 din Titlul VII, Capitolul X, Secțiunea a 2-a din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal din 06.01.2016, anume cazul în care un vehicul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, deși persoana impozabilă care optează pentru deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal **cu ajutorul foii de parcurs**, persoana impozabilă **trebuie să facă dovada că achiziția vehiculului este destinată**

utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Noțiunea de **activitate economică** nefiind identică cu noțiunea de **operațiune taxabilă**, întrucât potrivit art.269 alin.2 Cod fiscal în sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în timp ce operațiunea taxabilă este o operațiunea asupra căreia se stabilește taxa pe valoare adăugată.

În cauza Vereniging Noordelijke Land-en Tuinbouw Organisatie C-515/07 Curtea de Justiție a Comunităților Europene a reținut faptul că referitor la regimul de TVA aplicabil bunurilor de capital cu **utilizare mixtă**, adică utilizate **atât în scopuri profesionale, cât și private, persoana impozabilă are posibilitatea de a alege**. În vederea plății TVA-ului, fie să afecteze bunul în totalitate patrimoniului întreprinderii sale, fie să îl păstreze în totalitate în patrimoniul său privat, excluzându-l astfel complet din sistemul TVA-ului, fie chiar să nu îl integreze în întreprinderea sa decât până la concurența utilizării profesionale efective.

A mai reținut Curtea de Justiție faptul că dacă persoana impozabilă alege să trateze bunuri de capital utilizate atât în scopuri profesionale, cât și în scopuri private, ca bunuri ale întreprinderii sale, TVA-ul datorat pentru achiziționarea acestor bunuri este, în principiu, integral și imediat deductibil și în aceste condiții, atunci când un bun afectat întreprinderii a dat dreptul la o deducere totală sau parțială a TVA-ului achitat aferent intrărilor, utilizarea acestui bun pentru nevoile private ale persoanei impozabile sau ale personalului acesteia sau în alte scopuri decât cele ale întreprinderii este asimilată unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, în temeiul articolului 6 alineatul (2) litera (a) din directivă.

Curtea de Justiție a mai precizat faptul că **activitățile neeconomice** nu intră în domeniul de aplicare al directivei, întrucât regimul deducerilor stabilit de directivă se referă la ansamblul activităților economice ale unei persoane impozabile, indiferent de scopul și de rezultatele acestor activități, cu condiția ca, în principiu, activitățile menționate să fie ele însele supuse plății TVA-ului. A mai învederat Curtea de Justiție faptul că TVA-ul aferent intrărilor pentru cheltuielile efectuate de o persoană impozabilă nu poate da naștere unui drept de deducere decât în măsura în care acesta se referă la activități care, având în vedere caracterul lor neeconomic, nu intră în domeniul de aplicare al directivei și că, dacă o persoană impozabilă exercită în același timp activități economice, indiferent dacă sunt taxabile sau scutite, și activități neeconomice care nu intră în domeniul de aplicare al directivei, deducerea TVA-ului aferent cheltuielilor în amonte nu se admite decât în măsura în care acestea din urmă pot fi imputate în aval activităților economice ale persoanei impozabile.

În situația în care un bun din patrimoniul societății este **utilizat exclusiv pentru uzul personal**, anume pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, fără a fi utilizat și în scopul desfășurării economice, atunci persoana impozabilă **nu are dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată nici în cota de 100 % și nici în cota de 50 %**, întrucât în această situația achiziția nu este destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În același sens este și Hotărârea civilă nr... /07.06.2021 pronunțată de Tribunalul București, în cuprinsul căreia s-a reținut că:

**„(...) pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta achiziției intracomunitare de bunuri, conform prevederilor**

***art.298 alin.1 Cod fiscal, este necesar ca în toate situațiile vehiculul să fie utilizat în scopul activității economice”.***

obligație pe care petenta a ignorat-o atât în timpul inspecției fiscale, cât și în procedura de soluționare a contestației în care legiuitorul a prevăzut expres posibilitatea contestatorilor de a depune mijloace suplimentare noi - art. 276 alin. 4 Cod procedură fiscală.

Pe cale de consecință, în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM ... /30.07.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /30.07.2021 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timișoara, în legătură cu **impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de ... lei**, din care cheltuieli cu amortizarea autoturismului BMW 320 aflat în proprietatea sa, în sumă de ... lei și cheltuielilor cu chiria aferentă autoturismului Audi A6, în sumă totală de ... lei, și **TVA în sumă totală de 25.431 lei**, din care ... lei aferentă achiziției intracomunitare a autoturismului BMW 320 și ... lei aferentă contractului de leasing operațional nr. ... cu societatea ... AG din Austria.

**III.d) Referitor la:**

- **impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă totală de ... lei reprezentând avansuri nerecuperate și**

- **TVA în sumă de ... lei aferentă unor avansuri nerecuperate,**

***Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli, respectiv cu privire la TVA stabilită suplimentar, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă ca acestea au fost efectuate în scopul desfășurării activității, respectiv că sunt în folosul operațiunilor sale taxabile.***

În fapt, în luna decembrie 2018 societatea X SRL - in insolventa, Dumbravita/Timis a înregistrat în evidența contabilă nota contabilă 6... =409 în sumă de ... lei cu explicația **“înregistrare cheltuieli avansuri nerecuperate”**, fără să prezinte documente pentru înregistrarea cheltuielilor deductibile în sumă de ... lei.

Cu ocazia inspecției fiscale, organele de control au constatat că suma de ... lei reprezintă avansuri facturate de societățile afiliate, petenta prezentând și în contestație facturile, respectiv:

- Factura fiscală nr. .... /01.06.2016 emisă de societatea... SRL,
- Factura fiscală nr. .... /01.07.2016 emisă de societatea... SRL,
- Factura fiscală nr. ... /01.09.2016 emisă de societatea... SRL,
- Factura fiscală nr. .... /29.12.2017 emisă de societatea ... SRL.

În lipsa prezentării de către petentă a documentelor prin care să justifice utilizarea acestor cheltuielile conform art. 25 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile la masa profitului impozabil.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă facturilor de avans emise de cele două firme afiliate petentei, în mod nelegal, în condițiile în care nu a prezentat alte documente în afara facturilor emise de afiliații săi, în conformitate cu art. 297 alin. (4) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, petenta arată că a procedat corect și legal prin înregistrarea notei contabile și a celor patru facturi de avans în evidența sa contabilă - fapt permis de legea contabilă - având în vedere faptul că în relațiile comerciale, clienții pot acorda furnizorilor sume de bani cu titlu de avans, în vederea achiziției de bunuri sau a primirii de servicii, petenta având calitatea de client în relația cu societățile... SRL și ... SRL; în susținerea argumentației sale reprezentând nicio normă legală pe care să-și întemeieze pretențiile.

În drept, în materia **impozitul pe profit**, sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 25 alin. (1), art. 25 alin. (3) lit m) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 16 din H.G. nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr. 227/2015, conform cărora:

„Art. 19 Reguli generale

(1) *Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.*

Art. 25 Cheltuieli

(1) *Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizatiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”*

coroborat cu Normele metodologice aprobate prin HG 1/2016:

„5. (1) *În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”*

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor este condiționată de necesitatea utilizării acestora **în scopul desfășurării activității** în vederea realizării de venituri, necesitate pe care **contribuabilul este dator să o justifice**.

Astfel, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii „**în scopul desfășurării activității economice**”.

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de **document justificativ**.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate **angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.**”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, **simpliciter** înregistrarea în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază **documente justificative întocmite potrivit legii**, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune „în scopul desfășurării activității economice”.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată**, sunt incidente prevederile art.297, alin. (4) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 297 (...)

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestațiile de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că **deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Referitor la documentele justificative, se reține că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin **alte documente** pe lângă factură.

Conform art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel

*calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Astfel, conform prevederilor menționate, se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să cuprindă elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că petenta a efectuat achiziții în baza unor facturi fiscale în care la poziția "*denumirea produsului/serviciului*" este înscrisă explicația "*avans*", fără alte precizări suplimentare în condițiile în care noțiunea de avans reprezintă, în principiu, o parte din prețul total a achiziției unui bun / serviciu (neprecizat conform susținerilor părților). Or, tocmai aici intervine legea fiscală / contabilă, în situația în care se diminuează obligațiile fiscale datorate bugetului general consolidat al statului prin înregistrarea în contabilitate a unor cheltuieli drept deductibile, respectiv prin exercitarea dreptului de deducere a TVA, fără respectarea condițiilor impuse de legea fiscală.

Astfel, așa cum rezultă din textele legale precitate, pentru a considera cheltuielile aferente unei achiziții ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil cu consecința diminuării impozitului pe profit, respectiv pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA aferentă, societatea trebuie să demonstreze că a efectuat cheltuiala „*în scopul realizării de venituri impozabile*” - în cazul impozitului pe profit, respectiv să respecte condiția că bunurile au fost „*utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile*”.

Subliniem faptul că așa cum rezultă din RIF nr. F-TM ... /30.07.2021, în timpul inspecției fiscale, organele de control au solicitat documente prin care petenta să justifice legalitatea exercitării dreptului de deducere a TVA în sumă totală de ... lei, respectiv a considerării ca deductibilă la calculul profitului impozabil a cheltuielii în sumă de ... lei, însă reprezentantul petentei **nu a prezentat alte documente justificative** referitoare la aceste facturi de avans, fapt confirmat prin Nota explicativă dată de administratorul societății, dl ... .. în data de 12.07.2021, care la întrebarea 3: „*Vă rugăm să precizați dacă dețineți și puteți prezenta documente justificative din care să rezulte natura avansurilor facturate de societățile afiliate și care au fost înregistrate pe cont de cheltuieli în evidența contabilă...*”, răspunde “*singurele documente justificative care au fost prezentate și puse la dispoziție au fost facturile fiscale*”.

Petenta nu a înțeles să depună în probațiune niciun mijloc de probă nou conform art. 276 alin. 4 Cod procedură fiscală, situație în care starea de fapt fiscală constatată cu ocazia inspecției fiscale a rămas neschimbată; astfel organele de control în mod corect au făcut aplicațiunea art. 113 Cod procedură fiscală, din care subliniem expres teza finală a lit. d) a alin. (2), respectiv posibilitatea organelor de inspecție fiscală de a verifica "*legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă*" raportat la dispozițiile art. 73 alin. 1 Cod procedură fiscală, în mod corect și legal stabilind ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil cheltuiala în sumă de ... lei conform art. 25 alin. 1 Cod fiscal și respectiv neacordând petentei exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă facturilor reprezentând avans nerecuperat.

Învederăm petentei jurisprudența constantă a Înaltei Curți de Casație și Justiție, care reprezintă izvor interpretativ și care este în sensul celor arătate de organul competent în soluționarea contestației, astfel:



- prin Decizia nr. 1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „*urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate*”, precum și faptul că „*efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate*”.

- conform considerentelor Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, rezultă că: „*[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului [...]*”.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

- de asemenea, se rețin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție exprimate în Decizia nr. 398/16.02.2016, respectiv:

„*[...] Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.*

*Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.*”

În același sens este și jurisprudența CJUE, cauza C-... /14 Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos SA (pe lângă cea invocată la punctele precedente) care la paragraful 46 dispune:

„*46 În acest context, trebuie să se sublinieze, în primul rând, că persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are obligația de a demonstra că întrunește condițiile pentru a beneficia de acest drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 37). Autoritățile fiscale pot solicita, așadar, chiar persoanei impozabile dovezile pe care ele le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 35).*”

Pe cale de consecință, susținerile petentei din contestația formulată în sensul existenței stării de fapt pretinse de aceasta, nu sunt confirmate în condițiile în care petenta nu deține înscrisuri de natura mijloacelor de probă solicitate de organele de inspecție fiscală, în exercitarea rolului activ, facturile nefiind suficiente demonstrarea condițiilor de deductibilitate.

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea X SRL împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ... /30.07.2021 emisă de AJFP Timiș - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

F-TM ... /30.07.2021, în legătură cu **impozitul pe profit aferent cheltuielilor reprezentând avansuri nerecuperate în sumă de ... lei și TVA în sumă totală de ... lei aferentă avansurilor nerecuperate** înscrisă în facturi demise de societăți afiliate petentei, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*.

**III.e) Referitor la suma de ... lei, reprezentând impozitul pe venitul microîntreprinderilor (baza impozabilă suplimentară în sumă de 14.700 lei) aferentă perioadei 01.01.2019-31.03.2021, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care pentru această obligați efiscală petenta nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept.**

**În fapt**, cu ocazia inspecției fiscale, în sarcina petentei s-a stabilit un impozit pe venitul microîntreprinderilor în sumă de ... lei în considerarea faptului că în perioada 01.07.2019 - 30.09.2019, petenta înregistrează în evidența contabilă venituri totale în sumă de ... lei, pentru care datorează un impozit pe venitul microîntreprinderilor aferent (în cota de 1%) în sumă de ... lei, însă din petenta înregistrează și declară impozit pe venitul microîntreprinderilor în sumă totală de ... lei.

Astfel, inspecția fiscală a procedat la stabilirea unui impozit suplimentar pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei (... lei - ... lei), în considerarea dispozițiilor art. 48 alin (7), art.51 alin.(1), lit.o) și art.53 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu Normele Metodologice de aplicare a acestei legi aprobate prin H.G. nr. 1/2016.

În legătură cu obligația fiscală suplimentară în sumă de ... lei, reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor, în contestația formulată se regăsesc precizări doar la partea în care este prezentată starea de fapt fiscală astfel cum a fost constatată de organele de inspecție fiscală, respectiv:

*„S-a constatat faptul că în perioada 01.07.2019 - 30.09.2019 subscrisa societate X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă venituri totale în sumă de ... lei pentru care datorează un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei.*

*Motivat de faptul că subscrisa societate am declarat impozit pe venitul microîntreprinderilor în sumă totală de ... lei, organul fiscal a stabilit un impozit suplimentar în sumă de ... lei.”*, la capitolul privind „Motive de nelegalitate” neregăsindu-se niciun motiv de fapt sau de drept, respectiv niciun document justificativ depus în probațiune.

**În drept**, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră :

*“Art. 269 (1)Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază”*.

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015

privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„11.1. *Contestația poate fi respinsă ca: [...]*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,*

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

„2.5. *Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.*

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, **cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.** Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

**Arătarea motivelor de fapt și de drept** pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației.

Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecătii.

**Indicarea motivelor de fapt** constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecătii.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

**Motivele de drept** trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecătii.

Așadar, **motivele de fapt și de drept** constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Se reține faptul că societatea contestatară, deși contestă în totalitate obligațiile suplimentare stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ... /30.07.2021, nu aduce argumente referitoare la acest capăt de cerere și nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia, cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională

exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,*

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Incidente speței sunt considerentele din **Decizia nr.1298/26.03.2018** pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căroră: „*În ceea ce privește soluția de respingere a contestației [...] este de observat faptul că recurenta reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 alin.(1) din Codul de procedură fiscală [...]*”.

Se reține faptul că societatea contestatară, deși contestă în integritate decizia de impunere, în legătură cu impozitul pe venitul microîntreprinderilor în sumă de ... lei stabilit suplimentar, nu aduce niciun argument.

Pe cale de consecință, cu privire la impozitul pe venitul microîntreprinderilor în sumă de ... lei stabilit suplimentar pentru care nu se aduc argumente, se va **respinge contestația ca nemotivată** în baza art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, se

**DECIDE**

1. **Respingerea ca nemotivată a contestației** formulate de X SRL în insolvență împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ... /30.07.2021 emisă de A.J.F.P. Timiș - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /30.07.2021 pentru suma de ... lei, reprezentând impozitul pe venitul microîntreprinderilor.

2. **Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ... /30.07.2021 emisă de A.J.F.P. Timiș - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /30.07.2021, pentru suma totală de **850.962 lei**, reprezentând:

- impozit pe profit - ... lei;
- taxa pe valoarea adăugată - ... lei.

- prezenta decizie se comunică la:

- S.C.P. ... S.P.R.L.,
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Inspecție Fiscală, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**